

УДК 336.225.62

UDC 336.225.62

**РАЗЛИЧНЫЕ ВАРИАНТЫ СООТНОШЕНИЯ
МОДЕЛЕЙ И СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО
(ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО) И
НАЛОГОВОГО УЧЕТОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ
ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

**VARIOUS OPTIONS OF THE RATIO OF
MODELS AND SYSTEMS OF ACCOUNTING
(FINANCIAL AND ADMINISTRATIVE) AND
TAX ACCOUNTS FOR TAXATION
OPTIMIZATION**

Сигидов Юрий Иванович
д.э.н., профессор, заслуженный работник высшей
школы РФ

Sigidov Yuri Ivanovich
Dr.Sci.Econ, professor, Honored Worker of Higher
Education of the Russian Federation

Гапоненко Юрий Алексеевич
к.э.н., доцент кафедры налогов и налогообложения

Gaponenko Yury Alekseevich
Cand.Econ.Sci., associate professor of the Taxes and
taxation faculty

Баранников Антон Александрович
студент учетно-финансового факультета
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

Barannikov Anton Aleksandrovich
student of the Registration and financial faculty
Kuban state agrarian university, Krasnodar, Russia

В статье приводятся и описываются способы моделирования системы управленческого учета для целей налогообложения при различных вариантах соотношения бухгалтерского и налогового учетов, подробно разбираются различные системы формирования показателей налоговой декларации по данным автономного налогового учета и формирования показателей налоговой отчетности в системе управленческого учета

In the article, the ways of modeling of the system of management accounting for taxation are brought and described at various options of ratio of accounting and tax accounts; various systems of formation of indicators of the tax declaration according to autonomous tax accounting and formation of indicators of the tax reporting in the system of management accounting are examined in details

Ключевые слова: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ,
НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, СИСТЕМА
ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ,
СООТНОШЕНИЕ, МОДЕЛИРОВАНИЕ

Keywords: MANAGEMENT ACCOUNTING, TAX
ACCOUNTING, SYSTEM OF FORMATION OF
INDICATORS, RATIO, MODELLING

В соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, расчет налога на прибыль организация должны производить на основе данных учета для целей налогообложения. Он необходим также для обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей с целью контроля за правильностью исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль.

Налоговый учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить возможность непрерывного отражения в хронологической последовательности фактов хозяйственной деятельности, систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов) и формирования показателей налоговой декларации по налогу на прибыль.

Законодательством предусмотрены различные варианты обобщения информации для целей налогового учета. Для систематизации и накопления информации о доходах и расходах, формирующих налоговую базу по налогу на прибыль организации, могут быть использованы регистры бухгалтерского учета, регистры бухгалтерского учета, дополненные необходимыми реквизитами (при недостаточности информации для определения налоговой базы), аналитические регистры налогового учета.

Налогоплательщик может выбрать одну из моделей налогового учета налога на прибыль с учетом степени его автономности по отношению к системе бухгалтерского учета.

Первая модель предусматривает использование самостоятельных аналитических регистров налогового учета, при этом налоговый учет ведется параллельно с бухгалтерским (рис. 1).

Аналитические регистры налогового учета составляются на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством, и представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период. Регистры налогового учета формируются по всем операциям, которые учитываются для целей налогообложения. Налогоплательщик самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должны быть представлены все данные, необходимые для правильного определения показателей налоговой декларации.

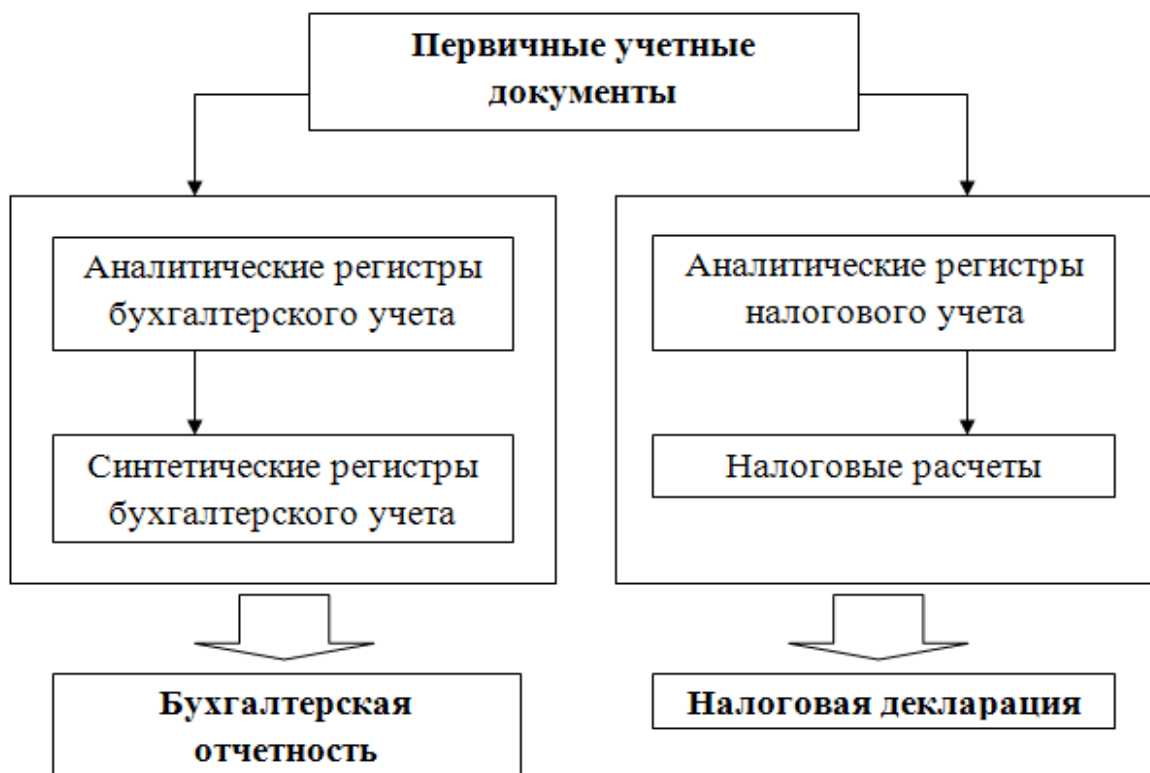


Рисунок 1. Схема формирования показателей налоговой декларации по данным автономного налогового учета

Преимуществом данной модели является то, что она обеспечивает реальную возможность получать данные для формирования налоговой базы непосредственно из налоговых регистров. При этом исключаются ошибки в исчислении налоговой базы, поскольку показатели налоговых регистров формируются в соответствии с требованиями налогового законодательства, а не бухгалтерского учета. Взаимодействие двух систем учета при использовании этой модели сводится к минимуму. Общими для бухгалтерского и налогового учета являются лишь данные первичных документов.

Однако такое параллельное ведение двух видов учета требует значительных затрат, связанных с необходимостью создания в организации отдела или группы налогового учета, привлечения высококвалифицированных специалистов для разработки налоговых

регистров, системы документооборота и программных продуктов, модернизации учетного процесса и вычислительной техники.

В основу второй модели положены данные, формируемые в системе бухгалтерского учета. При этом регистры бухгалтерского учета дополняются реквизитами, необходимыми для определения налоговой базы (рис. 2).

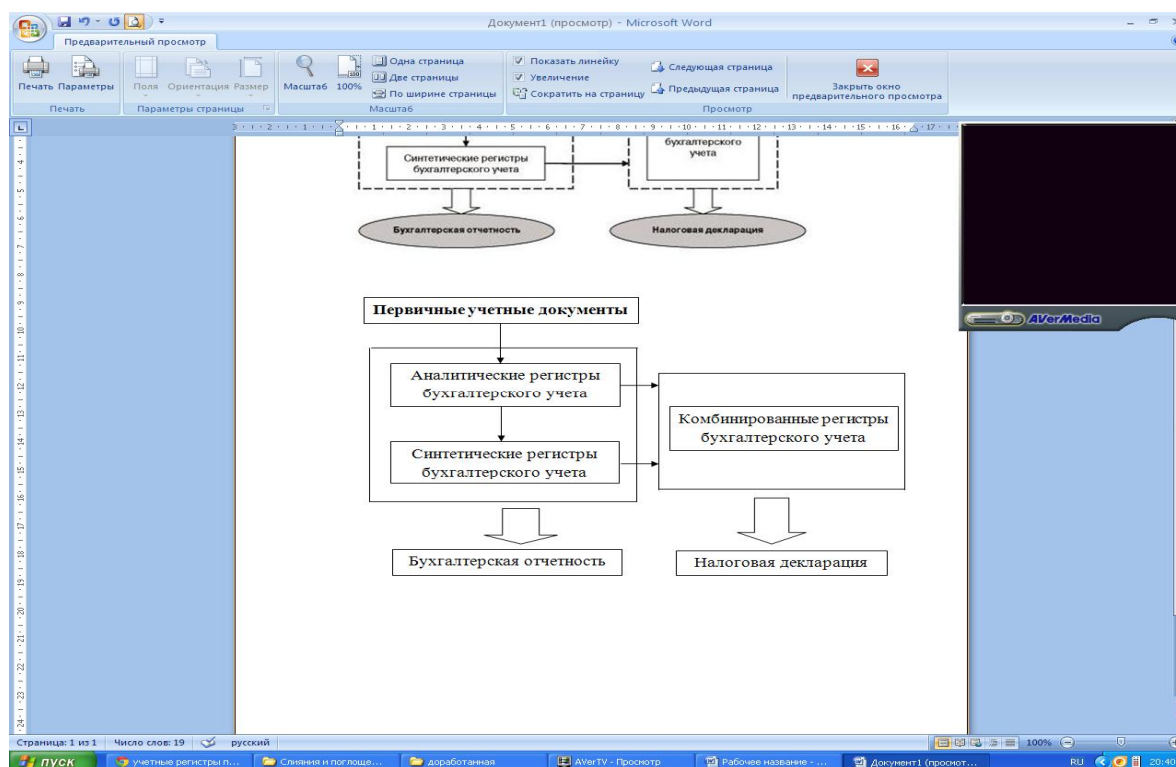


Рисунок 2. Схема формирования показателей налоговой декларации, по данным налогового учета, сформированных в системе учета для целей налогообложения

Однако в тех случаях, когда требуется определить стоимость приобретенных материально-производственных запасов или основных средств, учесть убыток от реализации основных средств или по операциям уступки права требования, согласно правилам бухгалтерского учета и налогового законодательства, либо когда организация выбирает разные способы начисления амортизации по основным средствам и

нематериальным активам для целей бухгалтерского и налогового учета, применять комбинированные регистры практически невозможно.

В третьей модели используются регистры и бухгалтерского, и налогового учета. В том случае, если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета, целесообразно применять бухгалтерские регистры.

Для гармонизации учетной и налоговой систем, определения рациональности применяемых схем налоговой оптимизации целесообразно применять элементы управленческого учета.

Управленческий учет играет важную роль в управлении налоговыми обязательствами, так как представляет наиболее полную информацию о деятельности и финансовом состоянии предприятия, поэтому знание бухгалтерского учета необходимо управленческому персоналу в целях эффективной оценки организации налогового планирования.

Внутренняя производственная учетная информация обеспечивает решение внутренних управленческих задач на основе получения оперативной, своевременной и достоверной информации о затратах и результатах в целом по предприятию и на его отдельных участках. Большое значение при этом имеют контроль и управление затратами по отклонениям от планируемых значений.

Реализация системы управления по отклонениям обеспечивает возможность регистрации положительных отклонений от показателя или ликвидации отрицательных путем анализа причин и принятия обоснованных и своевременных решений. В системе управленческого учета это достигается путем эффективного использования оперативной информации через центры финансовой ответственности и центры затрат на основе эффективного управленческого анализа данных производственного учета.

Выделение центров финансовой ответственности позволяет существенно повысить эффективность производственного учета, контроля и управления. По объему полномочий их руководителей и обязанностей – это центры затрат, продаж, дохода, прибыли, капитальных вложений, контроля и управления.

По задачам и функциям центры финансовой ответственности подразделяют на основные и обслуживающие. Для каждого центра ответственности должны быть определены цели и задачи. Необходимо определить, какая информация, с какой периодичностью, куда и кем должна предоставляться. Выделение центров финансовой ответственности предполагает наличие механизма распределения ответственности. Поэтому информация должна предоставляться по иерархическому принципу.

В системе внутреннего производственного учета формируется, прежде всего, информация об издержках производства, которые являются одним из основных объектов учета. Издержки группируются и учитываются по видам молочной продукции, местам их возникновения и носителям затрат. В этой связи решающее значение приобретают такие объекты учета затрат, как места возникновения затрат, центры затрат, центры ответственности.

Участвующие в процессе управления должны отвечать за целесообразность возникновения того или иного вида расходов. Поэтому центр ответственности – это структурный элемент предприятия, его экономический субъект, в пределах которого менеджер несет ответственность за целесообразность понесенных расходов. Руководство предприятия само решает, в каком разрезе классифицировать затраты, насколько детализировать места их возникновения и как их увязать с центрами ответственности.

Система учета по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью для целей налогообложения, если будут обеспечены:

- обоснованный выбор перечня центров ответственности;
- обоснованные сметы затрат по центрам, стимулирующие уменьшение затрат;
- правильный выбор контролируемых расходов;
- обоснованный выбор ответственных за расходы, доходы и прибыль;
- взаимосвязь отчетности центров ответственности различных уровней;
- функционирование системы учета по центрам ответственности параллельно с системой финансового учета.

Выбор центров ответственности для учета налогооблагаемых показателей зависит от организационных и других особенностей организации, а также целей, поставленных ее руководством. Следует при этом учитывать, что с увеличением центров эффективность контроля за показателями деятельности предприятия повышается с одновременным увеличением расходов на ведение учета. Поэтому целесообразно установить оптимальное сочетание затрат на ведение учета с эффектом осуществления контроля за налогооблагаемыми показателями по каждому центру ответственности.

На выбор центров ответственности большое влияние оказывает возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений и исполнителей за показатели по каждому центру. В связи с этим данные центры создаются в соответствии с детализированной схемой организации предприятия и перечнем должностных обязанностей каждого работника организации. При необходимости в должностные инструкции работников вводятся соответствующие изменения.

Центры ответственности подразделяются на хозрасчетные и аналитические. Аналитические центры ответственности экономически не обособлены, то есть они не связаны с системой внутреннего хозяйственного расчета. Они обеспечивают аналитический учет и детализацию ответственности за отдельные затраты. Хозрасчетные центры ответственности обеспечивают контроль, ответственность и заинтересованность в снижении затрат. По хозрасчетным центрам ответственности, совпадающим с местами возникновения затрат, обособленный аналитический учет можно не вести, а пользоваться уже имеющейся информацией по местам возникновения затрат.

Производственные центры ответственности состоят из многих центров и мест возникновения затрат различного уровня. Они могут представлять основные и вспомогательные подразделения предприятия. В основных центрах ответственности учет должен организоваться в разрезе объектов и статей калькуляции, а в обслуживающих центрах ответственности следует организовывать учет в поэлементном разрезе.

Считаем необходимым при формировании аналитических регистров учета для целей налогообложения использовать оперативную информацию, обрабатываемую по соответствующим центрам ответственности, исходя из состава налогооблагаемых показателей (центр доходов, расходов и т.д.) (рис. 3).

Требования к аналитическим регистрам налогового учета установлены в ст. 313 и 314 НК РФ, требования к регистрам бухгалтерского учета – в ст. 10 Федерального закона "О бухгалтерском учете". В отличие от регистров бухгалтерского учета систематизация данных первичных учетных документов в регистрах налогового учета производится на основе их группировки без отражения на счетах бухгалтерского учета. Это главная отличительная особенность регистров налогового учета, а значит, оперативная информация системы

управленческого учета наиболее полно позволяет формировать аналитику для расчета налога на прибыль организаций.



Рисунок 3. Схема формирования показателей налоговой отчетности в системе управленческого учета

В данной модели основанием для составления аналитических регистров учета для целей налогообложения являются не только регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские справки, но и документация центров ответственности. Такой механизм формирования налогооблагаемых показателей позволяет осуществлять текущий контроль за регистрацией фактов хозяйственной деятельности для целей налогообложения.

Предложенная модель позволяет в максимальной степени использовать данные бухгалтерского учета и, в конечном счете, сближает

две системы учета. При этом требуется разработка методологических и организационных основ, обеспечивающих возможность рационального, с наименьшими финансовыми затратами ведения обоих видов учета.

Таким образом, для успешного функционирования системы жизнедеятельности предприятия необходима объективная и полная первичная информация для правильной и оперативной оценки каждого из установленных показателей, а значит, на предприятии должен быть организован управленческий учет, аккумулирующий сведения о налоговом потенциале с учетом имеющихся альтернативных вариантов оптимизации налогообложения.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (в редакции от 30 декабря 2013 г. № 294 – ФЗ).
2. Акулич М.В. Налоговый учет и отчетность. – М.: Питер, 2009. – 208 с.
3. Бархатов А.П., Бодрова Т.В. Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в России на среднесрочную перспективу и некоторых проблемах ее реализации // Управленческий учет. – 2008. – № 1 – С. 102–108 (0,4 п.л., доля автора – 0,2 п.л.).
4. Бодрова Т.В. Моделирование системы управленческого учета для целей налогообложения при различных вариантах соотношения бухгалтерского и налогового учетов // Управленческий учет. – 2008. – № 6 (0,4 п.л.).
5. Бодрова Т.В. Теория и методология формирования системы управленческого учета для целей налогообложения: Автореф. ... д.э.н. – Орел: ОрелГТУ, 2008. – 50 с.
6. Бодрова Т.В. Управленческий учет как бизнес-процесс управления налоговой нагрузкой хозяйствующего субъекта // Управленческий учет. – 2008. – № 5 – (0,4 п.л.).
7. Бодрова Т.В., Кабыткина А.С., Петрыкина М.М. Организация ведения раздельного учета налога на добавленную стоимость в холдинговых структурах // Управленческий учет. – 2007 – № 4 – С. 45–53. (0,4 п.л., доля автора – 0,1 п.л.)
8. Денисов А. Налоговая схема России. – М.: Дело и сервис, 2010. – 72 с.
9. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение. – М.: Дело, 2004. – 400 с.
10. Лыкова Л.Н. Налоговая система России. Общие и особенности. – М.: Наука, 2006. – 448 с.
11. Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран. – М.: Юрайт, 2013. – 432 с.
12. Нестеров Г.Г. Терзиди А.В. Налоговый учет. – М.: РидГрупп, 2011. – 304 с.
13. Черник Д. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2013. – 394 с.
14. Шредер Н.Г. Совмещение бухгалтерского и налогового учетов. – М.: Горячая линия бухгалтера, 2006. – 152 с.

References

1. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii (v redaktsii ot 30 dekabrya 2013g. № 294 – FZ)
2. Akulich M.V. Nalogovyy uchet i otchetnost. – M.: Piter, 2009. – 208 s.
3. Barkhatov A.P., Bodrova T.V. Kontseptsii razvitiya bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossii na srednesrochnuyu perspektivu i nekotorykh problemakh yeye realizatsii // Upravlencheskiy uchet. – 2008. – № 1 – s. 102–108. (0,4 p.l., dolya avtora – 0,2 p.l.).
4. Bodrova T.V. Modelirovaniye sistemy upravlencheskogo ucheta dlya tseyey nalogooblozheniya pri razlichnykh variantakh sootnosheniya bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta // Upravlencheskiy uchet. – 2008. – № 6 (0,4 p.l.)
5. Bodrova T.V. Teoriya i metodologiya formirovaniya sistemy upravlencheskogo ucheta dlya tseyey nalogooblozheniya Avtoref. ... d.e.n. Orel: OrelGTU, 2008. – 50 s.
6. Bodrova T.V. Upravlencheskiy uchet kak biznes-protsess upravleniya nalogovoy nagruzkooy khozyaystvuyushchego subyekta // Upravlencheskiy uchet. – 2008. – № 5 (0,4 p.l.).
7. Bodrova T.V., Kabytkina A.S., Petrykina M.M. Organizatsiya vedeniya razdelnogo ucheta naloga na dobavlenuyu stoimost v kholdingovykh strukturakh // Upravlencheskiy uchet. 2007. – № 4 – s. 45–53. (0,4 p.l., dolya avtora – 0,1 p.l.)
8. Denisov A. Nalogovaya skhema Rossii. – M.: Delo i servis, 2010. – 72 s.
9. Lykova L.N. Nalogi i nalogooblozheniye. – M.: Delo, 2004. – 400 s.
10. Lykova L.N. Nalogovaya sistema Rossii. Obshcheye i osobennosti. – M.: Nauka, 2006. – 448 s.
11. Lykova L.N., Bukina I.S. Nalogovyye sistemy zarubezhnykh stran. – M.: Yurayt, 2013. – 432 s.
12. Nesterov G.G. Terzidi A.V. Nalogovyy uchet. – M.: RidGrupp, 2011. – 304 s.
13. Chernik D. Nalogi i nalogooblozheniye. – M.: Yurayt, 2013. – 394 s.
14. Shreder N.G. Sovmeshcheniye bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta. – M.: Goryachaya liniya bukhgaltera, 2006. – 152 s.